



Les interprétations différenciées des acteurs face à un système de contrôle de gestion en voie de standardisation

Fabienne Oriot

► To cite this version:

Fabienne Oriot. Les interprétations différenciées des acteurs face à un système de contrôle de gestion en voie de standardisation. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00594045

HAL Id: halshs-00594045

<https://shs.hal.science/halshs-00594045>

Submitted on 18 May 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LES INTERPRETATIONS DIFFERENCIEES DES ACTEURS FACE À UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION EN VOIE DE STANDARDISATION

Fabienne ORIOT

Professeur Groupe E.S.C. Toulouse

20, Bd Lascrosses, 31.068 – Toulouse cédex 07

f.orient@esc-toulouse.fr

Résumé

La finalité de cette recherche est de montrer comment les acteurs des unités organisationnelles, contrôleurs de gestion et opérationnels, influencent la mise en œuvre locale d'un système contrôle de gestion central élaboré au siège d'une organisation. Initiée à partir de la contingence subjectiviste, cette recherche repose sur huit études de cas conduites auprès des directions commerciales du réseau de distribution d'une grande banque française.

Mots clés : pratiques de contrôle de gestion, contingence subjectiviste, systèmes relationnels d'acteurs, injonctions contradictoires, cultures professionnelles

Abstract

The finality of this research is to understand how local actors (controllers and operational managers) exert influence on the implementation of a management control system which they receive from head office. Starting from the standpoint of subjectivist contingency, this research is based on a comparative analysis of eight case studies conducted at the regional level of a large French bank's distribution network.

Key words : management control practices, subjectivist contingency, relational systems between actors, contradictory injunctions, professional cultures

Introduction

Cette contribution propose d'étudier de manière concomitante les pratiques de mise en œuvre d'un système contrôle de gestion au sein d'une organisation, ainsi que les acteurs qui en sont à l'origine. Elle participe de la volonté de rendre davantage visible « *l'identité organisationnelle* » (Dupuy, 1999) du contrôle de gestion et les enjeux de son partage entre les différents acteurs. En effet, ces dernières années, de nombreuses organisations ont choisi d'irriguer leurs structures en outils de contrôle de gestion, de créer des centres de responsabilité dans les niveaux opérationnels et d'y localiser des contrôleurs de gestion. Cette tendance peut être interprétée comme une réponse aux critiques dénonçant le manque de pertinence du contrôle de gestion vis-à-vis des besoins informationnels différenciés des managers opérationnels et des dirigeants (Guibert et Dupuy, 1995 ; Ahrens et Dent, 1998 ; Bollecker, 2001). Plus proches des opérationnels, les contrôleurs de gestion devraient être, en effet, mieux à même de prendre en compte les contextes spécifiques de leurs décisions. Ainsi, après n'avoir longtemps été en charge que de la « *cohérence* » de l'ensemble organisationnel, les contrôleurs de gestion deviendraient également des « *acteurs de la pertinence* » (Le Moigne, 1996), ce qui n'est pas sans remettre en cause la traditionnelle division des rôles entre contrôleurs et contrôlés.

Dans un tel contexte, il est important de s'interroger sur le rôle effectivement joué par les opérationnels et les contrôleurs de gestion lors de la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion au sein des unités de niveaux hiérarchiques intermédiaires d'une organisation, et sur les relations qui existent entre ces deux catégories d'acteurs. Aussi la finalité exploratoire de cette contribution est-elle de comprendre comment s'exerce l'influence de ces acteurs locaux sur les pratiques de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion au sein d'une organisation. Initiée à partir de la contingence subjectiviste, cette recherche s'inscrit dans une épistémologie interprétativiste, et repose sur huit études de cas conduites auprès des directions commerciales du réseau de distribution d'une grande banque française.

1. L'influence des acteurs sur les pratiques de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion

1.1. La contingence subjectiviste pour comprendre la différenciation des pratiques

Dans un premier temps, l'objectif de cette contribution est de décrire comment des unités organisationnelles de niveau hiérarchique intermédiaire mettent en œuvre le « système de contrôle de gestion central » qu'elles reçoivent de la fonction contrôle de gestion située au siège. La mise en œuvre par une unité est ici envisagée comme un processus d'appropriation du système de contrôle de gestion central reçu. Ce processus intervient avant que l'unité intermédiaire ne transmette, à son tour, le système de contrôle aux unités qui lui sont hiérarchiquement rattachées. La mise en œuvre correspond donc au passage d'une logique centrale à une logique locale de contrôle de gestion. Les principales variables de « mise en œuvre » étudiées dans cette recherche peuvent être synthétisées comme suit :

- composition, rattachement hiérarchique, mode d'organisation, marge de manœuvre et rôle de la fonction locale de contrôle de gestion ;
- utilisation locale du système de contrôle de gestion central reçu du siège ;
- pratiques de contrôle de gestion développées en local par les unités ;
- « relations »¹ des unités intermédiaires avec le siège en termes de gestion prévisionnelle et de suivi des résultats ;
- « relations »² des unités intermédiaires avec les unités qui leur sont hiérarchiquement rattachées, en termes de gestion prévisionnelle et de suivi des résultats.

Dans un second temps, il s'agit de comprendre pourquoi ces pratiques locales peuvent être différenciées. La représentation retenue est contingente et postule que chaque unité est susceptible de s'approprier le système de contrôle de gestion reçu du siège compte tenu des spécificités qui la caractérisent. La théorie de la contingence propose schématiquement deux grands ensembles de facteurs explicatifs : d'un côté, les facteurs *objectivistes* de la contingence dite structurelle ; de l'autre, les facteurs *subjectivistes* de la contingence dite comportementale. Les facteurs objectivistes se réfèrent à des éléments différenciés des

¹ Fréquence et nature des relations formelles et informelles, intensité et degré de formalisation du suivi budgétaire (ponctuel ou soutenu ; lâche ou serré), transmission des pratiques, attentes comparées des uns vis-à-vis des autres et représentations de l'existant, etc.

² *Idem* note de bas de page n°1.

contextes locaux et ont été de loin les plus étudiés en contrôle de gestion (Otley, 1995). De vives critiques ont aussi été émises vis-à-vis de ces « *facteurs désincarnés* » qui imposent leur déterminisme à des individus réduits à des entités passives dépourvues de toute intentionnalité (Crozier et Friedberg, 1977). Les facteurs subjectivistes s'efforcent précisément de répondre à cette critique. En contrôle de gestion, les recherches qui peuvent être apparentées à la contingence subjectiviste³ soulignent l'influence des acteurs sur les pratiques et s'efforcent de prendre en compte leurs profils, leurs représentations ou leurs intentions (Bühler, 1979 ; Reix, 1984 ; Dupuy, 1990, 1994, 1999 ; Chapellier, 1994, 1999 ; Löning, 1994 ; Bessire, 1995, 1998 ; Bergeron, 1996, 1998 ; Bourguignon, 1998 ; Mendoza et Bescos, 1999 ; Oriot, 2003). Notre contribution s'inscrit dans ce cadre théorique et propose d'explorer plus particulièrement les facteurs locaux de contingence subjectiviste, qui caractérisent les acteurs des unités organisationnelles, lesquels sont susceptibles d'avoir leurs propres « *rationalités locales* » (Berry, 1983) différentes de celles de leurs dirigeants. En résumé, l'objectif de cette contribution est donc de montrer comment les acteurs locaux, managers opérationnels et contrôleurs de gestion, influencent les pratiques de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion central reçu du siège.

1.2. Les contrôleurs de gestion et les opérationnels, acteurs et sujets

La finalité est de donner aux acteurs une place plus importante dans les recherches en contrôle de gestion, et un rôle plus « actif » par rapport aux pratiques, au-delà de tout déterminisme simple. Trop souvent, ils ont été considérés, en effet, comme des ressources passives, dont le système de contrôle gestion s'efforce de faire évoluer les comportements, ou, plus récemment, les interprétations. L'influence la plus souvent étudiée demeure celle des systèmes de contrôle de gestion sur les acteurs, selon une représentation instrumentale. Cette contribution propose, au contraire, de s'intéresser à la relation inverse, celle de l'influence des acteurs sur les systèmes, même s'il convient de reconnaître l'interdépendance des deux relations.

Cartwright (1959) définit l'influence comme une « *transaction interpersonnelle dans laquelle une personne agit pour modifier le comportement ou l'attitude d'une autre personne d'une manière voulue* ». La définition retenue ici est donc éminemment intentionnelle et interactionnelle. De même, afin de dépasser la conception instrumentale du gestionnaire

³ Nous préférons parler de « contingence subjectiviste » plutôt que de « contingence comportementale » afin d'éviter toute confusion avec le modèle de contingence comportementale (« *behavioral contingency model* ») de Skinner (1969), qui propose de faire évoluer les variables environnementales de contingence pour changer les comportements (Oriot, 2003).

étrangement passif, la définition de l'acteur adoptée est celle de Crozier et Friedberg (1977) : celle d'un être actif au plein sens du terme, c'est-à-dire jamais totalement déterminé, qui joue un rôle au sein de l'organisation, mais joue également avec son rôle en poursuivant ses stratégies particulières, et en préservant sa marge de manœuvre. Le pouvoir de ce dernier se définit à travers ses « *jeux* » avec les autres acteurs, dans un contexte permanent d'interdépendances. Mais la représentation des deux sociologues est essentiellement politique et ne saurait décrire complètement l'individu organisationnel. Pour ce faire, il convient de définir ce dernier également en tant que sujet doté de spécificités cognitives, renvoyant à ses savoirs, sa volonté et son affectivité (Bouchiki, 1990). En résumé, le sujet est celui qui construit ses interprétations à partir de ses expériences, de ses intentions mais aussi de ses interactions avec les autres sujets (Piaget, 1962, 1988 ; Le Moigne, 1995 ; Lorino, 1995 ; Ollivier, 1995 ; Enriquez, 1997 ; Chanlat, 1998). La marge d'interprétation du sujet complète ainsi la marge de pouvoir de l'acteur, et permet d'éviter le piège d'une représentation fragmentée de l'individu (Chanlat, 1990 ; Ollivier, 1995). Le sujet qui interprète rejoint l'acteur qui agit, l'activité interprétative et l'action se nourrissant mutuellement (Weick, 1979)⁴. Ce caractère indissociable est fort bien rendu par le néologisme de Le Moigne (1996), « *interprétation* », qui renvoie de manière plus générale au lien établi par Piaget (1962, 1988) entre connaissance et action.

C'est donc la définition d'un individu à la fois « acteur agissant » et « sujet interprétant » qui est retenue dans cette recherche. Dans la suite du texte, nous parlons d'« acteur » pour simplifier, mais il faut comprendre « acteur et sujet ». Ainsi, chaque opérationnel et chaque contrôleur de gestion local a été étudié à partir de plusieurs variables, rendant compte de ce double statut :

- son histoire, ses expériences et ses savoirs (sexe, âge, formation, parcours professionnel antérieur) ;
- son projet professionnel futur, afin d'identifier ses intentions de positionnement par rapport aux différentes fonctions de l'organisation et aux autres acteurs ;
- ses actions et ses engagements : quel sens donne-t-il aux pratiques de mise en œuvre du système de contrôle de gestion et comment interprète-t-il son rôle ?

Le concept de rôle étant éminemment relationnel (Crozier et Friedberg, 1977 ; Katz et Kahn, 1978), les deux catégories d'acteurs ont également été interrogées sur leurs attentes réciproques. Nous avons étudié comment chacun interprétait ses relations avec les autres

⁴ Selon Weick (1979), l'expression « psychologie sociale », dans son sens plein, rend précisément compte de ce que les phénomènes organisationnels sont à la fois psychologiques et sociologiques.

acteurs (fréquence, sens, intensité, finalité), puis nous avons comparé leurs différentes interprétations de ces attentes et de ces schémas relationnels (Oriot, 2003).

1.3. Huit études de cas au sein d'un réseau de distribution bancaire

La finalité exploratoire poursuivie, « donner à voir » le sens attribué par les acteurs à leurs pratiques, nous a conduit à adopter une position épistémologique interprétativiste, permettant de mieux prendre en compte l'expérience (hypothèse phénoménologique), les intentions (hypothèse téléologique) et les interactions des acteurs (Le Moigne, 1995 ; Macintosh, 1995 ; Girod-Séville et Perret, 1999).

A partir d'une posture ethnographique, notre étude porte sur huit directions commerciales de région d'une grande banque française de structure centralisée, organisation multi-sites et multi-niveaux particulièrement adaptée à la problématique de recherche. Les directions de région (DR)⁵ sont des unités de niveau hiérarchique intermédiaire entre la Direction Centrale du Réseau (DCR) située au siège parisien et les groupes d'agences commerciales. Elles correspondent au premier niveau d'enracinement dans un contexte local, reflet économique et social de la région d'implantation géographique. Largement comparables par leur métier, leur offre commerciale et leur mode d'organisation formel, elles se différencient à travers d'une part leurs acteurs, et d'autre part les facteurs locaux de contingence structurelle qui décrivent leur contexte spécifique (taille, composition du fonds de commerce par catégorie de clientèle, niveau de concurrence, perspectives d'évolution économique de la région, performance de l'année antérieure). Après avoir consulté plusieurs acteurs de la banque étudiée, au siège et dans le réseau, les huit directions étudiées ont été regroupées en trois familles de « *stratégie commerciale locale* », qui synthétisent ces facteurs objectivistes de contingence et assimilent chaque contexte local à une réalité conventionnellement partagée entre ces différents acteurs :

⇒ DR ayant un « *marché potentiel très porteur* » : DR5, DR6.

⇒ DR ayant un « *marché potentiel porteur* » : DR3, DR4, DR7.

⇒ DR ayant un « *marché potentiel stable* » : DR1, DR2, DR8.

Plusieurs techniques qualitatives de recueil des données ont été utilisées : analyse documentaire ; observation participante et non participante ; entretiens semi-directifs auprès de 78 acteurs, parmi lesquels 36 responsables opérationnels (membres d'états-majors des

⁵ Les DR ont été numérotées de 1 à 8 afin de préserver leur anonymat.

directions de région ou des groupes d'agence) et 42 contrôleurs de gestion (des niveaux siège, région et groupes d'agence). L'analyse des données a été systématisée sur une base thématique puis comparative, afin d'identifier les principales similitudes ou différences existant entre les huit cas étudiés, tant au niveau des pratiques qu'au niveau des acteurs. Plusieurs typologies qualitatives ont ainsi été construites figurant ces deux catégories de variables et leurs relations.

2. Les résultats de la recherche

Les résultats qui suivent reposent sur les interprétations du chercheur et proposent des connexions entre les différentes variables étudiées, selon une conception constructive de la connaissance (Le Moigne, 1995). En effet, afin de comprendre comment s'exerce l'influence des acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion, nous avons dû raisonner à partir d'une « forme circulaire de causalité » (Watzlawick, 1978). Aussi les résultats présentés se fondent-ils en grande partie sur la représentation interactionnelle du monde social que propose l'Ecole de Palo Alto, et plus particulièrement deux de ses plus célèbres chercheurs, Bateson et Watzlawick.

2.1. Le système de contrôle de gestion central reçu du siège

Un premier résultat montre comment les acteurs des directions de région perçoivent le système de contrôle de gestion reçu. Ce dernier est formalisé au niveau des fonctions centrales de contrôle de gestion situées au siège parisien de la banque.

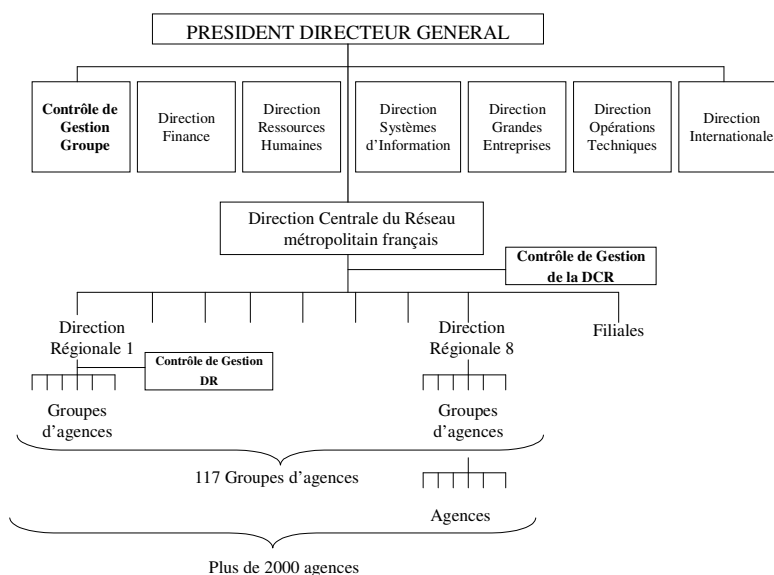
2.1.1. Un système de contrôle de gestion central en voie de standardisation

Deux niveaux de contrôleurs de gestion centraux interviennent en fait dans cette formalisation et expriment concomitamment leurs attentes vis-à-vis des régions (figure 1) :

- d'une part, les contrôleurs de gestion Groupe, qui dépendent de la Direction Générale et travaillent pour la banque dans son ensemble ;
- d'autre part, les contrôleurs de gestion rattachés à la Direction Centrale du Réseau de distribution, qui s'occupent spécifiquement du métier de la banque de détail.

Des entretiens ont été conduits auprès des contrôleurs de gestion de ces deux services. Les documents et outils qui composent le système de contrôle formel adressé à l'identique aux huit DR ont également été analysés.

Figure 1 : L'organisation de la fonction contrôle de gestion dans la banque étudiée



Notre recherche ayant pris place dans une organisation de type bureaucratique et dans un secteur fortement réglementé, nous pouvions supposer que le système de contrôle de gestion central y serait très standardisé. Or, cet a priori a dû être largement nuancé. En effet, le contrôle de gestion est une fonction relativement récente dans le secteur bancaire, où la rentabilité n'est devenue une priorité que depuis les années 1980, avec la disparition de l'encadrement du crédit et l'accélération de la concurrence internationale. Dans la banque étudiée, la fonction de contrôle de gestion n'est clairement identifiée au niveau du siège que depuis le début des années 1990. Quant à son enracinement dans le réseau de distribution, il ne s'est opéré que progressivement, depuis la privatisation de la banque au milieu des années 1990. Ainsi, quand cette recherche est initiée, à la fin des années 1990, le système de contrôle de gestion central est encore en voie de formalisation et peu standardisé. Il est composé pour l'essentiel d'instruments de mesure de la rentabilité, d'outils de suivi et de consolidation des performances, à l'usage principal de la Direction Générale. A l'inverse, la gestion prévisionnelle est encore en phase d'initialisation. Tandis que le contrôle de gestion Groupe élabore les outils de suivi, le contrôle de gestion de la Direction Centrale du Réseau est en charge de la gestion prévisionnelle des entités commerciales. Les DR se trouvent donc face à deux catégories d'interlocuteurs, selon qu'il s'agit d'organiser leurs prévisions ou de suivre leurs réalisations.

2.1.2. Un système de contrôle de gestion central porteur d'injonctions contradictoires

Les DR reçoivent les outils de suivi mis au point par les contrôleurs de gestion Groupe, qui n'ont subi aucune adaptation intermédiaire de la part des contrôleurs de gestion de la DCR. Ces derniers expliquent qu'ils préfèrent laisser aux DR la liberté d'organiser leurs propres pratiques de pilotage local. Ils n'ont d'ailleurs guère formalisé leurs attentes vis-à-vis des contrôleurs de gestion de région, pas plus qu'ils ne procèdent à la coordination des différentes pratiques apparues localement. En résumé, les contrôleurs de gestion de la DCR se prononcent en faveur d'une « *décentralisation du contrôle de gestion en région* » afin de « *ne pas nier leurs caractères spécifiques* ».

Cependant, les DR reçoivent, en parallèle, un autre type de message de la part des contrôleurs de gestion Groupe. En effet, ces derniers cherchent à renforcer la visibilité de leur fonction au sein de la banque. Ils souhaitent faire du système de contrôle de gestion central un mode de coordination fort, de manière à éviter les fonctionnements de chapelles, que risque de favoriser l'éclatement géographique de la structure. Par conséquent, ils cherchent à renforcer la standardisation des outils de suivi des performances et ont rédigé un manuel de normes et méthodes afin de favoriser l'uniformisation des pratiques. Ils animent également un programme interne de formation visant à fédérer les initiatives de tous les contrôleurs de gestion de la banque.

Ainsi, les DR reçoivent du siège, d'un côté un message de décentralisation via les contrôleurs de gestion de la DCR, de l'autre un message de centralisation via les contrôleurs de gestion Groupe. Ce double discours est encore renforcé par la concurrence qui règne entre les deux services centraux, les besoins informationnels de la Direction Générale s'avérant différents de ceux de la Direction Centrale du Réseau. Face à une telle ambiguïté, de nombreux contrôleurs de gestion locaux laissent apparaître leur perplexité quant à leur raison d'être.

En outre, de par leur positionnement hiérarchique intermédiaire au sein du réseau, les DR sont partagées entre leur rôle de reporting vis-à-vis du siège et leur rôle d'animation commerciale vis-à-vis des groupes d'agences. La DCR définit l'offre commerciale et la stratégie d'animation du réseau. Les DR sont ensuite chargées de les mettre en œuvre en les adaptant aux potentialités de leur marché régional. Leur marge de manœuvre est étroitement bornée par la définition nationale des produits, des campagnes et des tarifs, ainsi que par la politique nationale de recrutement des forces de ventes. Mais en même temps, une certaine délégation d'autorité leur est reconnue à travers leur statut de centres de profit, leur évaluation

à partir d'un compte de résultat spécifique, et une politique explicitement affichée de décentralisation des responsabilités. Ainsi, les DR sont soumises à une double tension entre dépendance et indépendance.

Le système de contrôle de gestion central véhicule donc deux types de messages, auxquels il est difficile d'obéir simultanément. Les acteurs régionaux se trouvent ainsi pris dans un système d'« *injonctions contradictoires* » au sens de Watzlawick (1972, 1975, 1981), puisque les demandes qui émanent du siège, dans le cadre de relations marquées par la dépendance matérielle et les normes sociales, sont susceptibles d'entrer en conflit. Les acteurs locaux ont toutefois la possibilité d'effectuer un choix⁶, en privilégiant l'une des solutions, quitte à renoncer à l'autre ou à en subir les conséquences.

Les organisations abondent en effet en contradictions apparentes ou cachées (Aubert et de Gaulejac, 1991 ; Louart, 1993 ; Fiol, 1999). En gestion, ce sont surtout les recherches en communication et en gestion des ressources humaines qui en ont fait état (Barel 1979, 1989 ; Enriquez, 1983 ; Vargas, 1984 ; Hennestad, 1990 ; Le Roy, 1993, 1996). Leur évocation est moins fréquente dans la littérature de contrôle de gestion (Dent, 1987 ; Fiol, 1991, 1999 ; Oriot, 1999) et les travaux de Palo Alto n'y sont que très rarement cités (Burlaud, 1986, 1995 ; Bourguignon, 2001 ; Oriot, 2003).

2.2. Des pratiques de contrôle de gestion différenciées en région

Les acteurs des huit DR ont donc une représentation relativement homogène du système de contrôle de gestion central. Mais face aux injonctions contradictoires qu'ils perçoivent, ils adoptent localement des pratiques de mise en œuvre différenciées. La comparaison systématique des pratiques des huit régions laisse apparaître des différences significatives, que nous avons synthétisées dans une typologie qualitative. Cette dernière est construite à partir des finalités attribuées par les acteurs régionaux au contrôle de gestion local :

1. **pallier** les déficiences du système de contrôle de gestion central ;
2. **prolonger** le système de contrôle de gestion central en épousant sa logique ;
3. **compléter** le système de contrôle de gestion central par des pratiques nouvelles de pilotage visant à dynamiser l'action commerciale au niveau des groupes d'agence.

Chaque DR choisit de répondre à une ou plusieurs de ces finalités. La première finalité correspond à des pratiques minimales de mise en œuvre, qui sont la conséquence directe de l'insuffisante standardisation du système de contrôle reçu et du manque de coordination entre

⁶ Les « injonctions contradictoires » ne doivent pas être confondues avec les « injonctions paradoxales » (*double bind*) qui barrent la possibilité même de choix (Watzlawick, 1972).

des deux services centraux de contrôle de gestion. Il s'agit, par exemple, de corriger des anomalies ou des incohérences dans les données reçues de ces deux services. De même, les états du contrôle de gestion Groupe ne faisant référence qu'aux seules performances « réalisées », les DR doivent les rapprocher des « objectifs prévisionnels », qui les engagent par ailleurs vis-à-vis de la DCR. Les pratiques minimales associées à la première finalité résultent ainsi d'une perception unanime de déficiences dans le système de contrôle reçu et sont communes aux huit DR. Cependant, deux DR, les DR 3 et 8, ne cherchent à répondre qu'à cette unique finalité. Elles constituent une première famille de pratiques, baptisée, pour simplifier, « Type A ».

Une seconde famille, « Type B », regroupe les DR 2, 4, 5 et 6, qui satisfont également à la deuxième finalité. Ces dernières inscrivent systématiquement leurs pratiques dans le prolongement du système de contrôle de gestion central, selon une logique de « *conformité* » au sens de Simon (1961) : le système reçu est interprété comme une contrainte vers laquelle toutes les pratiques locales doivent converger. Ces DR suivent, par exemple, les performances de leurs groupes d'agences au moyen d'outils, qui sont une reproduction conforme des outils reçus du contrôle de gestion Groupe pour suivre leurs propres performances en région. Ces outils épousent une logique financière et comparative de reporting, et vont jusqu'à intégrer certains ratios directement inspirés du tableau de bord de la Direction Générale. De même, ces quatre DR reproduisent vis-à-vis de leurs groupes d'agence, des pratiques d'animation qui s'apparentent à celles que la DCR utilise à leur égard : par exemple, le rôle d'alerte sur les mauvaises performances est privilégié à l'analyse et au conseil. Enfin, le mode d'organisation local de la fonction contrôle de gestion (rattachement hiérarchique, taille de l'équipe et rôle des contrôleurs de gestion) est très comparable à celui de la fonction contrôle de gestion en DCR.

Enfin, une dernière famille de pratiques, « Type C », rassemble les DR 1 et 7, qui se différencient en poursuivant la troisième finalité : compléter le système de contrôle de gestion reçu du siège, en l'articulant avec des pratiques nouvelles de pilotage visant à dynamiser l'action commerciale des groupes d'agence. La contrainte de conformité est alors abandonnée au profit d'une logique d'« *ouverture* » au sens de Simon (1961) : le système central est ici interprété comme un cadre de départ, qui aiguise la créativité et permet d'imaginer des possibilités d'actions locales. En effet, les DR 1 et 7 apportent aux unités qui leur sont rattachées, une véritable assistance pour analyser leurs résultats et pour identifier leurs leviers d'actions correctives. Elles simplifient, par exemple, les outils reçus du siège, avant de les leur transmettre : elles focalisent leur attention sur l'information prioritaire, eu égard à leur

marge de manœuvre effective ; elles traduisent les objectifs de rentabilité reçus en objectifs commerciaux. En effet, pour les agences, il est plus parlant d'entendre « *placez du PEL auprès de la clientèle des particuliers, parce que ça rapporte tant* » que « *augmentez votre coefficient d'exploitation de x %* ». Ainsi, afin de compléter la logique de réduction des coûts défendue au siège par une logique de développement des recettes, les DR 1 et 7 ont créé des outils prévisionnels d'animation commerciale à l'usage de leurs groupes d'agence. De même, elles ont construit des plans opérationnels de mise en œuvre de leur stratégie locale à moyen terme qui, au-delà des budgets annuels, proposent des actions de réorientation commerciale ou des plans d'investissement. Grâce à ces plans d'action, elles entrent dans une analyse transversale approfondie des forces et des faiblesses propres à chaque groupe d'agences. La mise en évidence de ces caractères spécifiques permet ensuite aux contrôleurs de gestion des DR 1 et 7 de différencier leur rôle vis-à-vis de leurs unités. Les groupes en redressement font ainsi l'objet d'un suivi serré et d'une assistance rapprochée. Les pratiques de contrôle de gestion de ces deux DR sont donc bien éloignées de celles du siège, qui s'adresse à l'identique aux huit directions de région.

En résumé, les pratiques locales s'inscrivent majoritairement dans la logique du système de contrôle central que la plupart des DR adoptent et s'approprient pour piloter leurs propres unités. Ce résultat doit être rapporté au contexte bureaucratique de l'organisation étudiée. Nous émettons l'hypothèse, qu'il pourrait également s'expliquer par le fait que le système de contrôle de gestion central est encore en voie de standardisation : le temps passé à pallier les insuffisances de ce dernier n'est pas utilisable pour développer le pilotage local. Il est alors possible de se demander si un système de contrôle de gestion central insuffisamment formalisé ne risque pas, à l'instar d'un système excessivement standardisé, de freiner le développement de pratiques localement pertinentes.

Deux DR n'ont toutefois pas hésité à mettre en scène la matrice reçue du siège, en fonction de leurs propres interprétations des besoins spécifiques des unités qui leur sont rattachées. Ces besoins spécifiques ont été précédemment synthétisés dans la « *stratégie commerciale locale* » convenue pour chaque DR. Or, comme le montre le tableau 1, les DR qui ont des pratiques de contrôle de gestion comparables appartiennent à des familles de stratégie commerciale différentes.

Tableau 1

Des stratégies commerciales différentes pour des pratiques de contrôle de gestion communes

| Type A | Type B | Type C |
|---|---|---|
| DR3 (marché porteur) DR8 (marché stable) | DR2 (marché stable) DR4 (marché porteur) DR5 (marché très porteur) DR6 (marché très porteur) | DR1 (marché stable) DR7 (marché porteur) |

S'il n'existe pas de correspondance évidente, il serait imprudent d'en conclure qu'il n'existe aucun lien entre les pratiques et les facteurs locaux de contingence structurelle que synthétise la stratégie commerciale. Ce résultat invite donc à pousser plus avant l'analyse de la seconde caractéristique de différenciation des huit DR : les acteurs locaux.

2.3. La complexe influence des acteurs sur la différenciation des pratiques

L'influence considérée ici n'est pas celle d'un acteur en particulier mais celle conjointement exercée par tous les acteurs locaux engagés dans les pratiques de contrôle de gestion de chaque DR. Afin de montrer comment s'exerce cette influence complexe, nous avons eu recours à la représentation interactionnelle du monde social que propose l'Ecole de Palo Alto avec son modèle de « *La Nouvelle Communication* » (Bateson, 1981).

2.3.1. L'influence des systèmes relationnels que forment les acteurs locaux

Bateson (1981) propose un modèle orchestral de la communication, qui s'oppose au modèle mécanique du télégraphe⁷. La métaphore de l'orchestre considère la communication comme un système auquel l'acteur social participe à tout instant, qu'il le veuille ou non, en vertu du principe selon lequel « *on ne peut pas ne pas communiquer* ». L'acteur fait partie de ce système comme le musicien fait partie de l'orchestre, mais il n'y a ni chef, ni partition, et chacun joue en s'accordant sur l'autre. La communication intègre donc des relations d'interdépendance élevées entre de nombreuses parties prenantes. La structure des relations interpersonnelles demeure inaccessible aux partenaires eux-mêmes, en raison de sa réflexivité. Par contre, elle est repérable par un observateur extérieur, comme un chercheur,

⁷ Dans le modèle de Shannon (1949), dit du télégraphe, un émetteur envoie un message à un récepteur qui devient à son tour un émetteur

qui peut progressivement en proposer une partition écrite⁸ (Watzlawick, 1972, 1991 ; Bateson, 1981).

La mobilisation d'un tel référent dans le cadre d'une recherche en contrôle de gestion demeure plutôt rare et peut surprendre. Elle s'explique d'abord par le fait que les acteurs sont ici étudiés également en tant que sujets. Elle se justifie ensuite par la nécessité de considérer plusieurs sujets en interaction, les pratiques de mise en œuvre engageant à la fois des contrôleurs de gestion et des opérationnels. Bateson (1971) définit les interactions comme les « *réactions des individus aux réactions d'autres individus* », tout en ajoutant qu'il « *faut examiner non seulement les réactions de A au comportement de B, mais aussi comment ces réactions affectent la conduite de B, et l'effet de cette dernière sur A.* ». Enfin, la représentation de l'Ecole de Palo Alto permet de mieux comprendre les injonctions contradictoires portées par le système de contrôle de gestion étudié. En effet, face à de telles injonctions, inhérentes à la communication humaine, Watzlawick (1972, 1981, 1991) et Bateson (1979, 1981) préconisent d'étudier, non la nature psychologique du sujet monadique, mais le système (famille, institution, culture...) dont il est membre. Par conséquent, plutôt que de chercher à identifier d'illusoires relations de causalité linéaire entre les variables descriptives de chaque acteur (son âge, son parcours professionnel, etc.) et les pratiques de contrôle de gestion, nous avons choisi d'analyser ces variables dans le cadre des systèmes relationnels que forment les différents acteurs locaux en interaction au sein de chaque DR. Un « *système relationnel* » est défini par Watzlawick (1991) comme un phénomène éminemment complexe, qui ne saurait être résumé à la somme des traits caractéristiques de l'un et de l'autre des partenaires, tout comme l'eau est autre chose, et plus, que la simple addition des propriétés de deux atomes d'hydrogène et d'un atome d'oxygène.

2.3.2. Les interactions dyadiques entre contrôleurs de gestion et opérationnels

Le cadre de référence du modèle orchestral étant celui d'un système d'interaction dyadique (la mère et son fils, l'époux et l'épouse, le thérapeute et son patient), il se prête bien à l'analyse des interactions entre opérationnels et contrôleurs de gestion locaux. Les données recueillies sur le terrain montrent qu'il existe schématiquement deux cas de figure susceptibles de décrire les relations entre ces deux catégories d'acteurs. Pour la majorité des DR, six sur huit, au moins l'un des opérationnels de l'état-major régional, le plus souvent le Directeur de DR, se dit impliqué dans la définition des pratiques locales de contrôle de

⁸ La partition demeure cependant hautement complexe. Dans cette contribution, nous avons cherché à figurer les interactions entre les différents acteurs sur la base de nos propres interprétations de chercheur, mais sans prétendre, à aucun moment, en posséder « la vérité ».

gestion, et ce propos est confirmé par les contrôleurs de gestion de l'unité. Pour simplifier, nous appellerons désormais ce dernier, « l'opérationnel » de la DR, au titre de son implication par rapport au contrôle de gestion local. Pour deux DR, par contre, un ou plusieurs opérationnels se disent impliqués par rapport aux pratiques locales de mise en oeuvre, mais leur engagement est contesté par les contrôleurs de gestion de l'unité. Dans le premier cas, il est donc possible d'identifier des dyades « contrôleurs de gestion – opérationnel », dont nous montrerons plus loin l'influence sur les pratiques locales. Dans le second cas, par contre, il s'est opéré une rupture des relations entre opérationnels et contrôleurs de gestion. Comme le résume le tableau 2, les DR 3 et 8, pour lesquelles les relations sont rompues, correspondent toutes deux à des pratiques de Type A ; le second ensemble de DR, celui des interactions dyadiques, regroupe des pratiques de Type B et de Type C.

Tableau 2
Des schémas relationnels différenciés entre contrôleurs de gestion et opérationnels

| « Rupture des relations » | Interactions dyadiques « contrôleurs de gestion – opérationnel » |
|------------------------------|--|
| DR3 (Type A) DR8 (Type A) | DR1 (Type C) DR2 (Type B) DR4 (Type B) DR5 (Type B) DR6 (Type B) DR7 (Type C) |

Selon Watzlawick (1978, 1987, 1988), dans des relations « *malades* », chacun se défend désespérément d'être soumis à la définition que l'autre cherche à imposer de sa réalité, alors que dans des relations « *saines* », les partenaires ont trouvé une adéquation implicite. Se comprendre, c'est en fait avoir une même interprétation de la réalité interpersonnelle, une même « *signification intersubjectivement partagée* », qui peut correspondre à une convention temporairement établie entre des individus d'une même culture ou d'un même milieu social. Pour comprendre les différents schémas d'interactions relevés entre contrôleurs de gestion et opérationnels, il nous faut donc entrer dans l'analyse des interprétations de ces acteurs.

2.3.3. Une interprétation minimale commune du rôle régional

Comparons d'abord, DR par DR, les représentations que contrôleurs de gestion et opérationnels locaux ont de leur rôle, en tant que membres d'un état-major régional. Il faut se souvenir, en effet, que les DR sont partagées entre leur mission vis-à-vis du siège et leur

mission vis-à-vis des groupes d'agences. Dans le cas des DR3 et DR8, il n'a pu être mis en évidence d'interprétation minimale commune, certains acteurs souhaitant privilégier leur rôle vis-à-vis des groupes d'agence et d'autres leur rôle vis-à-vis du siège. Cette situation a conduit à la rupture des relations constatée précédemment, aucune des deux missions n'ayant pu être conventionnellement retenue. Mais le contexte considéré étant celui d'une organisation bureaucratique, ces deux DR exercent tout de même un rôle de « *Relais passif* » du siège. Elles correspondent aux pratiques minimales de mise en oeuvre de Type A (tableau 3).

Par contre, pour les six autres DR, contrôleurs de gestion et opérationnels partagent une même vision minimale commune de leur rôle d'état-major, ce qui facilite leurs interactions. Ce résultat renvoie au lien établi dans plusieurs travaux antérieurs entre la relation de confiance qui unit contrôleurs de gestion et opérationnels et la différenciation des systèmes de contrôle de gestion (Guibert et Dupuy, 1995 ; Bollecker, 2001). Toutefois, la vision minimale identifiée n'est pas la même pour ces six DR. En effet, dans le cas des DR 2, 4, 5 et 6, contrôleurs de gestion et opérationnels sont d'accord pour privilégier leur rôle vis-à-vis du siège. Par contre, dans le cas des DR 1 et 7, les mêmes acteurs s'entendent pour satisfaire tout autant leur rôle vis-à-vis des groupes d'agences que leur rôle vis-à-vis du siège. Autrement dit, face à l'injonction contradictoire contenue dans la définition du rôle, seules deux DR choisissent de considérer les deux niveaux d'exigence comme complémentaires et cherchent à les satisfaire ensembles. Les autres privilégient l'un des deux points de vue, à savoir leur rôle vis-à-vis du siège. Ce résultat est à interpréter par rapport au cadre de l'organisation étudiée, plutôt du type bureaucratique. Il est cohérent avec les conclusions de Le Roy (1996), qui a observé que face à des injonctions contradictoires, les individus ont tendance à négliger un des deux messages émis, en général celui qui engendre le moins d'impact négatif pour eux, donc ici celui qui n'engage pas directement leur hiérarchie.

Les DR 2, 4, 5 et 6 considèrent donc que leur rôle prioritaire est d'être les relais du siège au sein du réseau de distribution. Nous leur avons donné le nom d'« *Antennes avancées* » du siège. Ce sont, assez logiquement, les DR dont les pratiques locales s'inscrivent dans le prolongement du système de contrôle de gestion reçu (Type B). Les DR 1 et 7, au contraire, estiment comme également prioritaires leur rôle vis-à-vis du siège et leur rôle d'animateur des groupes d'agence. Elles s'efforcent d'intégrer les besoins informationnels de leur hiérarchie, essentiellement financiers, avec les besoins plus opérationnels de leurs collaborateurs, essentiellement commerciaux. Nous leur avons donné le nom d'« *Intégrateurs* », au sens de

Follett⁹ (1937, 1970), afin de rendre compte du fait qu’elles cherchent à prendre en compte les exigences de chacune des deux parties sans en sacrifier aucune, autrement dit sans considérer que les deux alternatives s’excluent mutuellement. Les pratiques de ces deux dernières DR sont, assez logiquement, celles qui complètent le système de contrôle de gestion reçu du siège, en l’articulant avec des pratiques de pilotage de l’action commerciale des agences (Type C).

Tableau 3

Le lien entre les interprétations du rôle régional et les pratiques de contrôle de gestion

| <i>Interprétation du rôle d’état-major de DR</i> | <i>Relais passif</i> | <i>Antenne avancée</i> | <i>Intégrateur</i> |
|---|-----------------------------|-------------------------------|---------------------------|
| <i>Pratiques de contrôle de gestion</i> | Type A | Type B | Type C |

Enfin, à la lumière de cette variable du « rôle d’état-major de DR », il devient désormais possible de comprendre le lien entre les pratiques de contrôle de gestion et la stratégie commerciale locale. En fait, seules les DR 1 et 7, parce qu’elles se représentent comme des « *Intégrateurs* », développent des pratiques prenant en compte leur stratégie commerciale locale, autrement dit le contexte régional spécifique au sein duquel opèrent leurs agences. Ainsi, seules les pratiques minoritaires qui « complètent » le système de contrôle reçu (Type C) justifient effectivement l’existence d’un contrôle de gestion régional. Ce résultat met en évidence toute la différence entre une simple localisation de la fonction de contrôle de gestion en région et son effective décentralisation.

2.3.4. L’interaction des cultures professionnelles des acteurs

Essayons à présent de comprendre, pourquoi les acteurs se représentent différemment leur rôle, et par suite développent des pratiques de contrôle de gestion distinctes. Il faut alors entrer dans l’analyse détaillée des interactions dyadiques identifiées pour les DR associées au Type B et au Type C.

Précédemment, nous avons souligné la nécessité de considérer les variables descriptives de chaque acteur dans le cadre des systèmes relationnels, où ses expériences et ses intentions entrent en interaction avec celles d’autres acteurs. En effet, tout individu, en cela qu’il interagit avec autrui, enrichit ses représentations, et contribue également à l’enrichissement de celles des autres. Dans cette recherche, trois variables se sont avérées particulièrement utiles pour comprendre comment les interprétations des acteurs locaux interagissent. Il s’agit d’une part de la formation et du parcours professionnel antérieur, qui traduisent les savoirs et le vécu, et d’autre part du parcours professionnel ultérieur envisagé, qui exprime l’intention

⁹ Follett (1937, 1970) définit l’« *intégration* » comme la seule alternative qui autorise un jeu gagnant-gagnant, où nulle partie n’est sacrifiée.

d'évolution au sein de l'organisation. Ces trois variables ont été synthétisées en une seule, baptisée « *micro-culture professionnelle* » (Jaques, 1951), qui permet d'identifier chaque acteur par son appartenance à une profession, ayant son langage, ses valeurs et un système homogène de représentations (Segrestin, 1980 ; Mèlèse, 1990). Courpasson (1995) a montré que le secteur bancaire se prêtait particulièrement bien à ce type de configuration en « *communautés professionnelles* ». Dans cette recherche, deux grands types de culture professionnelle ont été identifiés : l'une, financière ; l'autre, commerciale. Ainsi, chaque « opérationnel impliqué » et chaque contrôleur de gestion a été affilié à une culture commerciale ou financière, en fonction de sa formation, de son parcours professionnel et de ses intentions d'évolution. Et c'est donc l'interaction des cultures professionnelles des acteurs engagés dans les différentes dyades étudiées, qui a été considérée pour construire une typologie des différents *systèmes relationnels* identifiés. Trois cas de figure ont pu être distingués :

- un système relationnel *complémentaire* entre contrôleurs de gestions et opérationnels ;
- un système relationnel *redondant* entre contrôleurs de gestions et opérationnels ;
- une *rupture* des relations entre contrôleurs de gestions et opérationnels.

Un système relationnel est qualifié de *complémentaire*, si les contrôleurs de gestion et les opérationnels qui le composent ont des cultures professionnelles différenciées (financière-commerciale). Si c'est la même culture (financière-financière), il est qualifié de *redondant*. Nous nous référons ici aux systèmes de comportements « complémentaires » (comportements différents mais compatibles formant un « couple ») *versus* « symétriques » (comportements similaires, en miroir, formant une « paire ») identifiés par les chercheurs de Palo Alto (Watzlawick 1972, 1981 ; Bateson, 1977).

Ainsi, comme le résume le tableau 4, les DR où il y a rupture des relations ont toutes des pratiques de Type A. Les DR où contrôleurs de gestion et opérationnels forment un système relationnel redondant ont toutes des pratiques de Type B. Les systèmes redondants identifiés ici correspondent uniquement à des paires de culture financière. Il est donc assez logique que les acteurs concernés aient privilégié leur rôle d'*Antenne avancée*, et aient mis en œuvre des pratiques dans le prolongement de celles du siège. Enfin, les deux DR associées à des systèmes relationnels complémentaires, composant culture commerciale et culture financière, ont toutes développé des pratiques de Type C, avec le souci d'*intégrer* les besoins du siège et ceux des agences.

Tableau 4

L'identification des pratiques de contrôle de gestion et des systèmes relationnels d'acteurs

| Rupture des relations | Système relationnel redondant | Système relationnel complémentaire |
|------------------------------|--------------------------------------|---|
| <i>Relais passif</i> | <i>Antenne avancée</i> | <i>Intégrateur</i> |
| Type A (pallier) | Type B (pallier et prolonger) | Type C (pallier et compléter) |

Il convient de souligner que les systèmes relationnels complémentaires peuvent être interprétés comme une issue aux injonctions contradictoires contenues dans le système de contrôle central. En effet, une équipe composée d'acteurs aux cultures professionnelles différenciées, mais partageant en même temps une vision minimale commune, est probablement mieux à même d'intégrer les doubles exigences liées à leur participation simultanée à différents « *ensembles de rôles* »¹⁰ interdépendants au sein de l'organisation.

Conclusion

Notre contribution s'inscrit dans un courant récent de recherches françaises qui s'efforce de donner aux acteurs une place plus importante au sein de la littérature de contrôle de gestion. Elle vise à comprendre le sens que ces derniers donnent à leurs pratiques, afin d'en proposer une représentation davantage incarnée. Elle participe ainsi du dévoilement de l'identité organisationnelle du contrôle de gestion en montrant comment les acteurs localisés dans les unités peuvent influencer les pratiques de contrôle de gestion.

Les pratiques recensées, ici au sein du réseau de distribution d'une grande banque française, interrogent l'effectivité de la décentralisation du contrôle de gestion, au-delà d'une simple localisation de la fonction dans les régions. En effet, celles qui parviennent à intégrer les besoins informationnels des dirigeants et ceux des responsables opérationnels ne sont pas légion, même si ce résultat doit être interprété à l'aune du contexte considéré, à savoir celui d'une organisation bureaucratique de structure centralisée.

Cette recherche permet également de faire apparaître un nouveau facteur local de contingence subjectiviste, les cultures professionnelles, qui caractérise les acteurs par référence à des systèmes homogènes de représentations partagées, issus de leurs expériences et de leurs intentions. En outre, l'influence considérée n'étant pas celle d'un acteur en particulier, mais celle des systèmes relationnels en jeu entre plusieurs acteurs, ce sont en fait

¹⁰ L'expression est de Katz et Kahn (1978).

les interactions des cultures professionnelles des dyades « contrôleurs de gestion – opérationnels » qui constituent ici le facteur de contingence subjectiviste pertinent. Par voie de conséquence, l'organisation bancaire étudiée, ou plus exactement la banque commerciale de détail, ne peut plus être considérée comme un tout homogène, puisqu'elle est traversée par les réalités hétérogènes des cultures professionnelles de ses différents acteurs.

Enfin, pour conclure, il convient de souligner que cette contribution met en évidence les complémentarités de la contingence subjectiviste et de l'épistémologie interprétativiste, ce qui constitue une évolution par rapport aux courants classiques de la contingence. Il ne s'agit pas d'ouvrir ici le délicat débat du rattachement épistémologique de la contingence, et donc la question du lien entre connaissance et réalité. Mais cette contribution, à sa mesure, invite à se représenter le sujet et son milieu comme les deux pôles solidaires d'une relation dialectique (Piaget, 1988), et à considérer que la connaissance ne se limite pas à un reflet de la réalité mais intègre les expériences et les finalités des acteurs qui cherchent à connaître.

Bibliographie

- AHRENS T., DENT J.F. (1998), « Accounting and Organizations : Realizing the Richness of Field Research », *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10, pp.1-39.
- AUBERT N., DE GAULEJAC V. (1991), *Le Coût de l'excellence*, Seuil.
- BAREL Y. (1979), *Le Paradoxe et le système, essai sur le fantastique social*, Presses Universitaires de Grenoble.
- BAREL Y. (1989), *Le Paradoxe dix ans après*, Presses Universitaires de Grenoble.
- BATESON G. (1971), *La Cérémonie du Naven*, Minuit.
- BATESON G. (1977), *Vers une Ecologie de l'esprit*, Tome I, Seuil.
- BATESON G. (1979), *La Nature et la pensée*, Seuil.
- BATESON G., BIRDWHISTELL, GOFFMAN, HALL, JACKSON, SCHEFLEN, SIGMAN, WATZLAWICK (1981), *La Nouvelle Communication*, Seuil.
- BERGERON H. (1996), « Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion. Essai d'observation et d'interprétation », Thèse de Sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- BERGERON H. (1998), « Les Tableaux de bord pour rendre compte de la performance : typologie et déterminants », dans *Performance et Comptabilité*, Actes du XIXème Congrès de l'AFC, pp.555-568.
- BERRY M. (1983), « Une Technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains », Centre de Recherche en Gestion, Ecole Polytechnique.
- BESSIRE D. (1995), « Le Contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, pp.38-45.
- BESSIRE D., (1998), « Performance : du « flou » sémantique à l'interrogation épistémologique », dans *Performance et Comptabilité*, Actes du XIXème Congrès de l'AFC, pp.35-48.

- BOLLECKER M. (2001), « *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels* », Sous-titre : « *Une Analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion* », Thèse de Science de Gestion, Université Nancy II.
- BOUCHIKI H. (1990), *Structuration des organisations*, Sous-titre : *Concepts constructivistes et études de cas*, Economica.
- BOURGUIGNON A. (1998), « Représentations de la performance : le contrôle de gestion ne suffit pas », dans *Performance et Comptabilité*, Actes du XIXème Congrès de l'AFC, pp.537-553.
- BOURGUIGNON A. (2001), « New Management Control : is it Really New ? is it Really Safe ? », Fifth International Management Control Systems Research Conference, London.
- BUHLER N. (1979), « *Contexte, structure et travail du contrôleur de gestion* », Université de Grenoble II, Thèse de troisième cycle.
- BURLAUD A., RAIMBAULT M., SAUSOIS JM. (1986), « L'Evaluation nécessaire et impossible des aides de l'état à l'industrie », *Revue Politiques et Management Public*, Volume 4, N°2, pp.67-87.
- BURLAUD A. (1995), « *Contrôle de gestion : guide de lecture de la bibliographie et plan de cours* », document présenté au séminaire CEFAG-FNEGE *Faire de la Recherche en contrôle de gestion*, La Londe.
- CARTWRIGHT D. (1959), « A Field Theoretical Conception of Power », in CARTWRIGHT D. Ed., *Studies in Social Power*, Institute for Social Research, Ann Arbor, Michigan.
- CHANLAT J.F. (1990), *L'Individu dans l'organisation. Les dimensions oubliées*, Presses Universitaires de Laval, Eska.
- CHANLAT J.F. (1998), *Sciences sociales et management*, Sous-titre : *Plaidoyer pour une anthropologie générale*, Eska.
- CHAPELLIER P. (1994), « *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME.* », Sous-titre : « *Essai d'observation et d'interprétation des pratiques* », Thèse de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.
- CHAPELLIER P. (1999), « Le Dirigeant et le contrôle de gestion », pp.101-113 in DUPUY Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert.
- COURPASSON D. (1995), *La Modernisation bancaire*, L'Harmattan.
- CROZIER M., FRIEDBERG E. (1977), *L'Acteur et le système*, Seuil.
- DENT J.F. (1987), « Tensions in the Design of Formal Control Systems : A Field Study in a Computer Company », in *Accounting and Management Field Study Perspectives*, edited by W.J. Bruns and R.S. Kaplan, Harvard.
- DUPUY Y. (1990), « Le Comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations », *Revue Française de Comptabilité*, n°215, pp.75-81.
- DUPUY Y. (1994), « *Une Lecture des Recherches actuelles en comptabilité-contrôle* », Annales du Management, Journées des IAE de Montpellier, Tome1, pp.17-33.
- DUPUY Y. (1999), *Faire de la Recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert.
- DUPUY Y. (1999), « Vingt Ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, pp.35-44.
- ENRIQUEZ E. (1983), « Structures d'organisation et contrôle social », *Connexions* n°41.
- ENRIQUEZ E. (1997), *Les Jeux du pouvoir et du désir dans l'entreprise*, Desclée de Brouwer.
- FIOL M. (1991), « *La Convergence des buts dans l'entreprise* », Thèse d'Etat, Université Paris IX Dauphine.

- FIOL M. (1999), « Le Négateur de contradictions », pp.333-374, in Fiol et al., *Le Manager. Histoire d'une idée*, Rapport de Recherche HEC.
- FOLLETT M.P. (1937), « The Process of Control », pp.161-169, in GULICK L. et URWICK L., *Papers on the Science of Administration*, Institute of Public Administration.
- FOLLETT M.P. (1970), « Coordination », pp.337-352, in *Classics in Management*, Edited by Harwood F. Merrill, American Management Association.
- GIROD-SEVILLE M., PERRET V. (1999), « Fondements épistémologiques de la recherche », pp.13-33, in THIETART R.A., *Méthodes de recherche en management*, Dunod.
- GUIBERT N., DUPUY Y. (1995), « La Confiance, variable-clé d'un contrôle rénové », dans *Modèles d'organisations et modèles comptables*, Actes du XVIème congrès de l'AFC, pp.355-370.
- HENNESTAD B. (1990), « The Symbolic Impact of Double Bind Leadership: Double Bind and the Dynamics of Organizational Culture », *Journal of Management Studies* 27, 3, pp. 265-280.
- JAQUES E. (1951), *Intervention et changement dans l'entreprise*, Dunod.
- KATZ R., KAHN (1978), *The Social Psychology of Organizations*, John Wiley and Sons.
- LE MOIGNE J.L. (1995), *Les Epistémologies constructivistes*, PUF.
- LE MOIGNE J.L. (1996), « Les Deux Sources de la performance des organisations : incohérence du contrôle, impertinence de l'intelligence », pp.31-45, in ECOSIP, *Cohérence, Pertinence et Evaluation*, Economica.
- LE ROY B. (1993), « Motivation et modes d'animation du management opérationnel, une relecture du problème au travers des apports de l'Ecole de Palo Alto et de la PNL », Thèse de Sciences de Gestion, Université de Rennes.
- LE ROY B. (1996), « La Motivation en période de crise », pp.139-293, in GERVAIS M., *Recherches en Contrôle de Gestion*, Economica.
- LONING H. (1994), « Une Approche culturelle de l'utilisation des systèmes d'information comptables et de gestion dans différents contextes nationaux : l'exemple de la France et de la Grande Bretagne », Thèse de Sciences de Gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales.
- LORINO P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Les Editions d'Organisation.
- LOUART P. et le GRHEP (1993), « Les Champs de tension en gestion des ressources humaines », pp.165-212, in BRABET J., *Repenser la Gestion des Ressources Humaines ?*, Economica.
- MACINTOSH N.B. (1995), *Management Accounting and Control System. An Organizational and Behavioral Approach*, Chichester, John Wiley & Sons.
- MELESE J. (1990), *Approches systémiques des organisations*. Sous-titre : *Vers l'entreprise à complexité humaine*, Editions d'Organisation.
- MENDOZA C., BESCOS P.L. (1999), *Manager cherche information utile désespérément*, L'Harmattan.
- OLLIVIER B. (1995), *L'Acteur et le sujet. Vers un nouvel acteur économique*, Desclée de Brouwer.
- ORIOU F. (1999), « Construire des Maillages pertinents et cohérents des organisations », pp.61-76, in DUPUY Y., *Faire de la Recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert.
- ORIOU F. (2003), *"L'Influence des acteurs sur les différences de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion : le cas d'une banque à réseau."*, Thèse de Sciences de gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales.
- OTLEY D.T., BROADBENT J., BERRY A.J. (1995), « Research in Management Control : an Overview of its Development », *British Journal of Management*, Vol.6, Special Issue.

- PIAGET J. (1962), *La Construction du réel chez l'enfant*, Delachaux et Niestlé.
- PIAGET J. (1988), *Epistémologie génétique*, PUF.
- REIX R. (1984), « Quelques Facteurs affectant l'utilisation d'informations de caractère comptable », dans *Comptabilité et décision*, Actes du Vème Congrès de l'AFC, pp.357-370.
- SEGRESTIN D. (1980), « Les Communautés pertinentes de l'action collective. Canevas pour l'étude des fondements sociaux des conflits du travail en France », *Revue Française de Sociologie*, XXI, pp.171-203.
- SIMON H. (1961), « On the Concept of Organizational Goal », pp.158-174 in ETZIONI A., *A Sociological Reader on Complex Organizations*, Holt, Rinehart and Winston, Inc.
- VARGAS G. (1984), « Les Paradoxes de la communication dans les organisations », *Revue Française de Gestion*, pp.58-67.
- WATZLAWICK P., HELMICK BEAVIN J., JACKSON D.D. (1972), *Une Logique de la communication*, Seuil.
- WATZLAWICK P., WEAKLAND J., FISCH R. (1975), *Changements. Paradoxes en psychothérapie*, Seuil.
- WATZLAWICK P. (1978), *La Réalité de la réalité*, Seuil.
- WATZLAWICK P., WEAKLAND J.H. (1981), *Sur l'Interaction. Palo Alto 1965-1974, une nouvelle approche thérapeutique*, Seuil.
- WATZLAWICK P. (1987), « Nouvelle Approche psychothérapique de l'Ecole de Palo Alto », p.117, in *Création et désordre*, Recherches et pensées contemporaines, Editions L'Originel.
- WATZLAWICK P. (1988), *L'Invention de la réalité*. Sous-titre : *Contributions au constructivisme*, Seuil.
- WATZLAWICK P. (1991), *Les Cheveux du baron de Münchhausen*, Seuil.
- WEICK K.E. (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Addison-Wesley.